

**Єршова Н.Ю.**

кандидат економічних наук, доцент  
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»

**Єршова Н.Ю.**

кандидат экономических наук, доцент  
Национальный технический университет «Харьковский политехнический институт»

**Iershova N.Y.**

Ph.D. in economics  
National Technical University "Kharkov Polytechnic Institute"

## **КОНЦЕПЦІЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА: СТРАТЕГИЧЕСКИЙ АСПЕКТ**

## **КОНЦЕПЦИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ: СТРАТЕГИЧЕСКИЙ АСПЕКТ**

## **THE CONCEPT OF STRATEGIC COST MANAGEMENT: A STRATEGIC ASPECT**

**Анотація.** У статті проаналізовано існуючі концепції управління витратами, зроблений акцент на їх основних положеннях. Досліджено теоретичне і практичне значення концепції стратегічного управління витратами (Strategic Cost Management). Наведено особливості формування структурних та функціональних витратоутворюючих факторів в рамках концепції SCM. Запропонована схема узгодження концепцій управління витратами з оперативним та стратегічним рівнями. Обґрунтований процесний підхід до формування системи стратегічного управління витратами. Визначена системно-цільова спрямованість стратегічного управління витратами в циклічному контурі прийняття управлінського рішення.

**Ключові слова:** концепції управління витратами, конкурентна перевага, стратегічне управління витратами, ланцюжок цінностей, стратегічне позиціонування, системний підхід, процесний підхід

**Аннотация.** В статье проанализированы существующие концепции управления затратами, акцентировано внимание на основных положениях. Исследовано теоретическое и практическое значение концепции стратегического управления затратами (Strategic Cost Management). Приведены особенности формирования структурных и функциональных затратноформирующих факторов в рамках концепции SCM. Предложена схема

согласования концепций управления затратами с оперативным и стратегическим уровнями. Обоснован процессный подход к формированию системы стратегического управления затратами. Определена системно-целевая направленность стратегического управления затратами в циклическом контуре принятия управленческого решения.

**Ключевые слова:** концепции управления затратами, конкурентное преимущество, стратегическое управление затратами, цепочка ценностей, стратегическое позиционирование, системный подход, процессный поход

**Abstract.** In the article the existing concepts of cost management are analyzed. Focus on their core provisions of shows. Theoretical and practical significance of the concept of strategic cost management (Strategic Cost Management) is investigated. Features of the formation of structural and functional MicroTouch factors within the concept of SCM is given. The scheme matching the concepts of cost management with operational and strategic levels generated. The process approach to the formation of a strategic management system cost is justified. Systemic targeting of strategic cost management in a cyclic loop management decision is justified.

**Key words:** the concept of cost management, competitive advantage, strategic cost management, value chain, strategic positioning, system approach, process campaign

**Постановка проблеми.** Управління витратами є технологією управлінського обліку, ефективним інструментом оптимізації структури витрат підприємства. Управління витратами на стратегічному рівні тісно пов'язане зі створенням конкурентної переваги за витратами, що означає лідерство за зменшенням сукупних витрат економічного суб'єкта при виконанні всіх бізнес-функцій по відношенню до аналогічних витрат його дійсних і потенційних конкурентів. В роботах багатьох як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників стратегічне управління витратами розглядається в якості одного з необхідних умов успішного функціонування господарюючого суб'єкта.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** У наукових публікаціях останніх років розглядаються різні аспекти стратегічного управління витратами. Концептуальні основи стратегічного управління витратами закладені в роботах: І. Ансоффа, В. Говіндараджана, П. Друкера, К. Друрі, М. Портера, А.А. Томпсона, А.Дж. Стрікланда, К. Уорда, П. Фрідмана, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Шанка, Дж. К. Шіма, Р. Ентоні. Дослідженню теоретичних, методичних та практичних аспектів стратегічного управління витратами

підприємства присвячені праці таких вітчизняних вчених, як: Ф.Ф. Бутинець, В.Ф. Голов, Р.Р. Кірейцев, О.С. Кравченко, Б.М. Мізюк, А.П. Міщенко, П.Т. Саблук, В.П. Савчук, А.В. Череп та інші, де висвітлені сутність, основні складові базових концепцій управління витратами, проаналізовані переваги та недоліки застосування кожній концепції до практичної сфери використання. Розвинення основних положень стратегічного управління витратами підприємства висвітлено в працях Р.Р. Дутчака, В.Р. Шевчука, О.І. Решетняк, М.М. Гоголь, В.Ю. Звенячкіної, Н.В. Розумної та ін.

Проведені дослідження положень основних концепцій з теорії управління витратами XIX-XX ст. визначили певні обмеження щодо їх практичної реалізації. В процесі розгляду концептуальних засад управління витратами більшість з вітчизняних та зарубіжних вчених пропонують одночасне застосування окремих положень базових концепцій. Пилипенко А.А. обґрунтував систему стратегічного управління витратами підприємства на основі положень концепції ABC, ланцюжка цінностей, доданої вартості та цільової собівартості [1]. Розтокі Н. – на основі інтеграції положень концепції ABC та економічної доданої вартості [2]. Кононенко Г.М. – на основі інтеграції концепції стратегічного управління витратами, управління за цільовою собівартістю, таргет-костінг та кайзер-костінг. Тому, актуальними залишаються питання синтезу концепцій управління витратами як основи забезпечення стратегічного вектору розвитку підприємств.

**Мета дослідження.** Метою статті є дослідження концепції управління витратами з урахуванням стратегічного вектору розвитку підприємства. Для досягнення мети поставлені наступні завдання:

- проаналізувати основні положення концепцій управління витратами;
- визначити можливість інтеграції положень окремих концепцій управління витратами з метою стратегічного управління витратами;
- запропонувати схему системно-цільової спрямованості стратегічного управління витратами в циклічному контурі прийняття управлінського рішення.

**Виклад основного матеріалу.** Пилипенко А.А. визначає управління витратами як «... систему принципів і методів розробки і реалізації управлінських рішень, засновану на використанні об'єктивних економічних законів відносно формування й регулювання витрат, забезпечення ефективного використання ресурсів і капіталу підприємства в різних видах його діяльності у відповідності до стратегічних та поточних цілей розвитку» [1, с.136]. Таким чином, управління витратами на підприємстві проводиться на тактичному (поточному) та стратегічному рівнях.

Забезпечення економічного зростання підприємства в умовах довгострокового функціонування та розвитку пов'язане з використанням концепції стратегічного управління витратами, орієнтованої на ефективне використання ресурсів і досягнення конкурентних переваг. Концепція стратегічного управління витратами (Strategic Cost Management) часто рекомендується провідними консалтинговими фірмами для практичного використання. Основні положення даної концепції розроблені Дж. Шанком і В. Говіндараджаном, сходять до основ стратегії підприємства і базуються на фундаментальних поняттях і принципах стратегічного менеджменту [3, 4]. Концепція стратегічного управління витратами є результатом злиття трьох напрямків стратегічного менеджменту [3, с. 847]: ланцюжка створення цінності; стратегічного позиціонування; витратоутворюючих факторів (аналіз і управління факторами, що визначають витрати).

Концепція ланцюжка створення цінностей (М. Портер, 80-ті рр. XX ст.) ґрунтується на розширеному підході до управління витратами, що означає врахування витрат впродовж усього ланцюжка цінностей (у рамках узгодженого набору видів діяльності) від вихідних джерел сировини до створення готової продукції/послуг. Практична значимість полягає у можливості встановлення витрат, доходів і активів для кожного виду економічної діяльності підприємства в рамках галузі [5].

Концепція стратегічного позиціонування (Дж. Шанк, В. Говіндараджан, 90-ті рр. XX ст.) ґрунтується на залученні до сфери управлінського обліку і

аналізу витрат інформації про стратегічний розвиток підприємства, галузі та економіки взагалі. Традиційно облік і аналіз витрат розглядаються з позиції оцінки відбитих у бухгалтерському обліку господарських операцій, здійснених у результаті альтернативних управлінських рішень. Однак, справедливим є те, що оцінку прийнятим системі і методології обліку ватро давати з позиції їхньої відповідності чи невідповідності прийнятої стратегії розвитку підприємства [3, с 45].

Концепція стратегічного позиціонування, також, виходить із залежності стратегічного вибору створення конкурентних переваг підприємства від процесів управління витратами. З іншого боку, конкурентну перевагу не можна зрозуміти без цілісного, системного погляду на підприємство. Усунути цю суперечність дозволяє запропонована М. Портером концепція ланцюжка створення цінностей, яка дозволяє досить чітко аналізувати бізнес-функції господарюючого суб'єкта з системної точки зору. Згідно з теорією М.Портера «...щоб успішно подолати конкуренцію та досягти значних стратегічних результатів, підприємство має дотримуватися одного з трьох варіантів формування конкурентної переваги на ринку:

- підтримувати низькі витрати (стратегія лідерства на основі витрат);
- виготовляти продукцію, кращу за якість, ніж продукція конкурентів, і, бажано, з унікальними властивостями (стратегія лідерства за диференціацією продукції);

- концентрувати діяльність на специфічному сегменті ринку, зокрема на специфічному асортименті продукції, послуг, певній категорії споживачів (стратегія лідерства у вузькій специфічній сфері діяльності)» [5, с. 76]. В рамках стратегічного управління витратами промислового підприємства більшість науковців пропонують розглядати лише перші два варіанти формування конкурентної переваги на ринку [1, 3, 4, 7, 8, 9].

Концепція витратоутворюючих факторів (аналіз і управління факторами, що визначають витрати, І.Шерер, П.Остер, Р. Каплан, Дж.Дікін, Дж. Махер, Р. Ріле та інші, 80-ті рр. XX ст.) ґрунтується на залежності повних витрат підприємства від певних факторів [12, с 43]. У літературі по стратегічному

управлінню представлений перелік витратоутворюючих факторів за Ріле (Riley, 1987). Згідно запропонованому переліку, витратоутворюючі фактори формуються у дві групи. Першу складають структурні фактори, а другу – функціональні (табл. 1).

Таблиця 1 - Перелік функціональних та структурних факторів за Р. Ріле [13]

Структурні фактори	Функціональні фактори
Масштаб – обсяг інвестицій, які потрібно вкласти у виробництво, дослідження та розроблення, маркетингові дослідження для випуску продукції. З масштабом пов'язана горизонтальна інтеграція	Комплексне управління якістю (Total quality management, TQM) – інтегрована і всеосяжна система планування всіх видів діяльності підприємства, що має за мету виробництво продукції і послуг, які відповідають вимогам і очікуванням споживачів
Діапазон – ступінь вертикальної інтеграції, що визначає діапазон розширення управління підприємством	Залучення робочої сили – прийняття робітниками на себе зобов'язань щодо постійного удосконалення
Досвід, який показує, скільки разів у минулому підприємство успішно здійснювало те, для чого зараз приймається рішення	Рациональне використання потужностей - вибір найкращого варіанту з наявних на підприємстві
Технології, які використовують на кожній стадії ланцюжка витрат	Ефективність планування підприємства з точки зору внутрігосподарської логістики
Складність – широта асортименту виробів чи послуг, які планується запропонувати споживачам	Використання зв'язків з постачальниками та замовниками в контексті вартісного ланцюга витрат підприємства
	Конфігурація – оцінка ефективності даного проекту або розрахунку з позиції витрат

Структурні фактори, пов'язані головним чином зі структурою і технологією виробництва, з'явилися в літературі з промислової організації (Scherer, 1980). Функціональні фактори, пов'язані зі здатністю організації успішно функціонувати. В той час, як структурні фактори не порівнюються пропорційно з показниками діяльності, функціональні фактори порівнюються. Тобто, для кожного з структурних факторів «більше» не означає «краще». Проте, для кожного з функціональних факторів «більше» завжди означає «краще».

Концепція функціонального обліку витрат (ABC – Activity-Based Costing) формалізує облік і аналіз витрат за видами діяльності в частині розподілу накладних витрат на продукцію. Дії, здійснені на даних етапах, у контексті

методу ABC називаються функціями (activities). В основі управління, заснованого на функціях, лежить кілька аналітичних методів, що використовують ABC- інформацію. Концепція ABC визнає, що в довгостроковому плані більшість виробничих витрат є постійними, і дозволяє зрозуміти причини, що викликають зміну накладних витрат із часом. Концепція ABC припускає, що при розрахунках вартості продукції повинні враховуватися всі функції, що забезпечують бізнес-процеси. Щодо стратегічного управлінського обліку, для розподілу виробничих накладних витрат, необхідно розглядати показники в залежності від обсягу виробництва. Концепція ABC заслуговує на увагу, тому що є основою для інших методів управління підприємством, а саме: ABM (Activity Based Management) – управління, засноване на діях (функціях, операціях); ABB (Activity Based Budgeting) – бюджетування на основі виконуваних дій (функцій, операцій); ARP (Activity Resource Planning) – функціональне планування ресурсів [14, 15].

Основні положення концепції економічної доданої вартості (EVA – economic value added, Stern Stewart, середина 1990-х рр.) припускає розгляд витрат на всіх стадіях додавання вартості, починаючи із закупівель сировини та матеріалів і закінчуючі реалізацією власної продукції, робіт, послуг. Ключовим моментом є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлями та реалізацією. У стратегічному управлінні критерій EVA використовується в комбінації з такими розповсюдженими інструментами стратегічного аналізу, як матриця Бостонської консалтингової групи, матриця ринкової привабливості й конкурентних позицій (матриця GE/Mckinsey) та ін. [16, 17, 18].

Таким чином, концепції управління витратами розглядають основні напрямки підвищення ефективності управління витратами. Використання концепцій на стратегічному рівні стає неможливим без синтезованого використання окремих їх положень. Поєднуючи позитивні сторони розглянутих концепцій, можна одержати більш ефективну структуру управління витратами з посиленими прогностичними можливостями.

На рис. 1 представлено схему узгодження концепцій управління витратами з рівнями управління.



Рисунок 1. Схема узгодження концепцій управління витратами з рівнями управління

Основною метою стратегічного управління витратами є формування передумов для ефективного використання наявних у підприємства конкурентних переваг і створення нових для успішної діяльності в перспективі. Таким чином, стратегічний рівень спрямований на координацію і виконання довгострокових цілей підприємства. Якісні показники планованих витрат або стратегії, які розробляються в рамках управління витратами доповнюються конкретними цифровим матеріалом оперативного рівня.

Системно-цільова спрямованість стратегічного управління витратами в циклічному контурі прийняття управлінського рішення представлено на рис. 2.



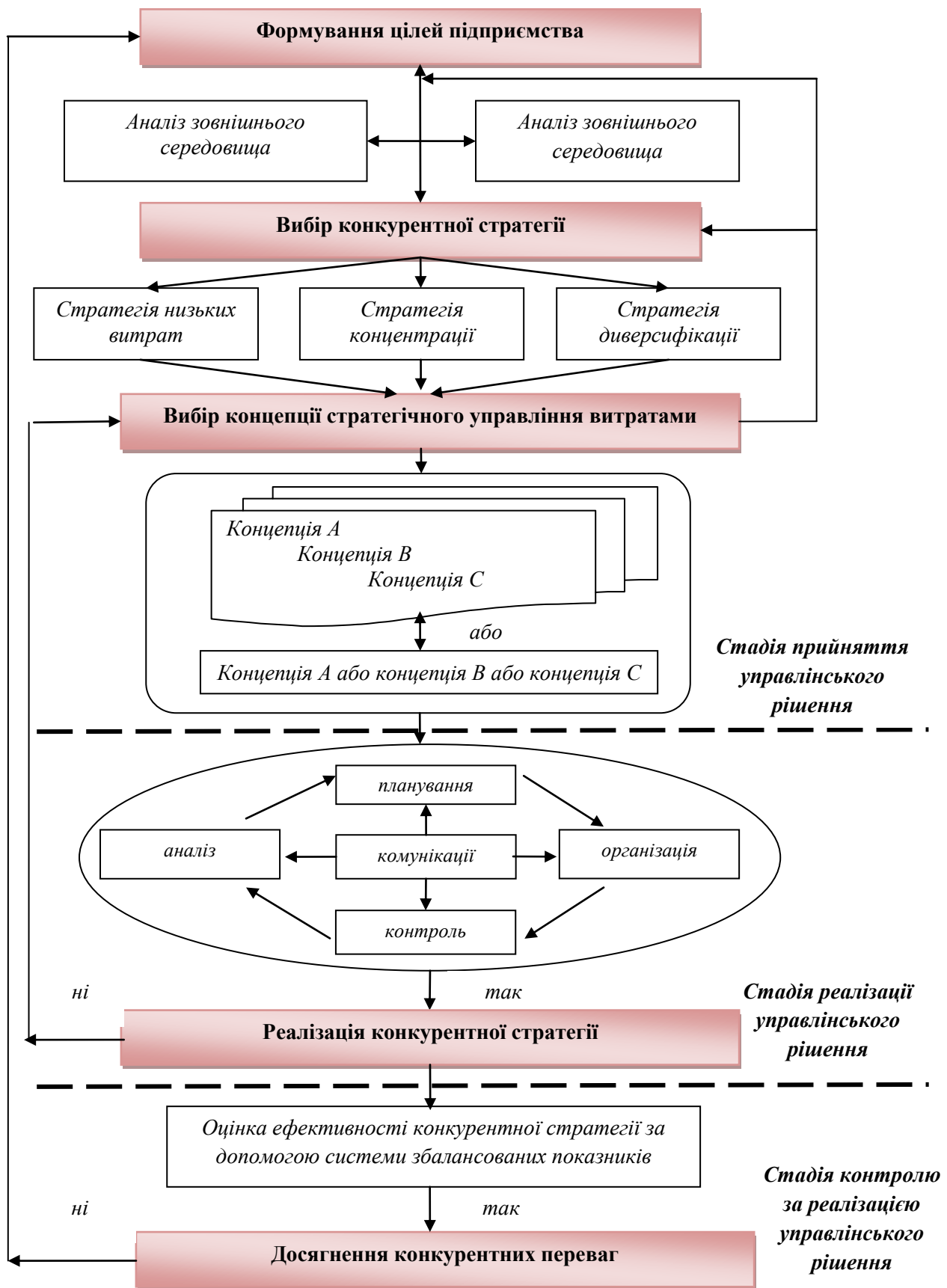


Рисунок 2. Системно-цільова спрямованість стратегічного управління витратами в циклічному контурі прийняття управлінського рішення

Стратегічне управління витратами базується на використанні в управлінні інформації про витрати, орієнтованої на стратегічне управління підприємством. З позицій системного підходу управління витратами необхідно розглядати як систему. Системний підхід дозволяє науково обґрунтувати і вирішувати проблеми формування і функціонування системи управління витратами [19, 20]. Діяльність будь-якого підприємства можна розглядати як мережу пов'язаних між собою процесів, оскільки всі види діяльності підприємства і процеси, що відповідають їм, - взаємопов'язані. Під процесами розуміються окремі види діяльності з взаємообумовлюючими витратами, які поширюються на все підприємство (наприклад, виробництво чи збут продукції). Процесний підхід до стратегічного управління витратами визначається стійкою цілеспрямованою сукупністю взаємопов'язаних видів управлінської діяльності, яка за певною технологією оптимізації витрат перетворює входи підприємства, як системи, у виходи, що представляють цінність для споживача. При такому підході, загальні витрати розподіляються на окремі величини, які визначаються за окремими бізнес-процесами або видами діяльності і справляють істотний вплив на рівень сукупних витрат підприємства. Це дозволяє збільшити «прозорість» непрямих витрат, зрозуміти причини їх виникнення, отримати більш точну калькуляцію. Стратегічне управління витратами – це система принципів і методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснована на використанні об'єктивних економічних законів відносно формування й регулювання витрат, центральною ланкою якого є стратегічний вибір, заснований на зіставленні власного ресурсного потенціалу підприємства з можливостями і загрозами зовнішнього середовища.

Об'єктами стратегічного управління витратами на виробничому підприємстві виступають виробничі ресурси, бізнес-процеси (процеси) та їх результати, які становлять у сукупності виробничу діяльність підприємства. Процесний підхід передбачає при вирішенні будь-яких управлінських завдань орієнтацію системи стратегічного управління витратами на споживача. Однією з найскладніших проблем формування системи стратегічного управління

витратами з використанням процесного підходу є розуміння змісту видів управлінської діяльності, які необхідні для перетворення входу підприємства як системи в виходи.

Практична реалізація процесного підходу до стратегічного управління витратами представляє собою дії по приведенню всіх економічних ресурсів підприємства у відповідність з вимогами ринку, для отримання в майбутньому конкурентної переваги. В цьому контексті процес стратегічного управління витратами розглядається як взаємодія всіх етапів, які в сукупності визначають створення конкурентної переваги.

Управління витратами на поточному та стратегічному рівнях проводиться в рамках системи. Формування системи управління витратами - це міжфункціональний процес, який проходить скрізь підприємство, перетинає межі його функціональних підрозділів. Він існує не сам по собі, а виконує певні функції і є підконтрольним менеджменту підприємства - власнику процесу, що має в своєму розпорядженні ресурси, необхідні для виконання процесу управління витратами і несе відповідальність за результати цього процесу.

**Висновки.** У статті проаналізовані основні положення концепцій управління витратами з точки зору теоретичного та практичного значення. Визначено можливість інтеграції положень окремих концепцій управління витратами з метою стратегічного управління витратами. Запропоновано схему системно-цільової спрямованості стратегічного управління витратами в циклічному контурі прийняття управлінського рішення на основі системного та процесного підходів. Удосконалено поняття «стратегічне управління витратами».

### **Література:**

1. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства : наукове видання / А.А. Пилипенко. – Х. : ХНЕУ, 2007. – 276 с.

2. Roztoski N., Needy K. Integrating activity-based costing and economic value addid in manufacturing / N. Roztoski, K. Needy // Engineering Management Journal. - 1999. – Vol. 11No2 (Jyne). – P.17-22.

3. Шанк Дж. Стратегическое управление затратами / Дж. Шанк, В. Говиндараджан ; пер. с англ. В.А. Плотникова. – СПб. : ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288 с.

4. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / Гюнтер Фандель ; пер. з нім. під кер. і наук. ред. М.Г. Грещака. – К. : Таксон, 2000. – 520 с.

5. Портер М. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / Майкл Е. Портер ; Пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 715 с.

6. Боброва Е.А. Система управленческого учета в управлении себестоимостью продукции промышленных предприятий / Е.А. Боброва, Н.А. Лытнева // Вестник ОрелГИЭТ, Орел : Издательство ОрелГИЭТ, – №3 (25), – 2013, – С.100-105.

7. Козаченко Г.В. Управління затратами підприємства. - Монографія / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.А. Макухін. – К : Лібра, 2007. – 320с.

8. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч. 1. : Монографія / А.В. Череп. - 2-е вид., стереотип. - Х. : ВД «Інжек», – 2007. –368с.

9. Біла О.Г. Управління витратами підприємства: теорія та практика : [монографія] / О.Г. Біла, І.Л. Боднарюк, Т.В. Мединська. – Львів : Вид-во ЛКА, – 2012. – 200 с.

10. Гришко Н.В. Методологія управління витратами промислових підприємств (вугледобувна промисловість) : [монографія] / Н.В. Гришко. — Донецьк : ІЕП НАН України, 2009. – 403 с.

11. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : [монографія] / Г.О. Партин. – К. : УБС НБУ, 2008. –219 с.

12. Карлоф Б. Деловая стратегия / Б. Карлоф; пер. с англ. – М. :

Економика, 1991. – 239 с.

13. Савчук В.П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций / В.П. Савчук – К. : Максимум, 2001. – 600 с.

14. Перелыгина Т.В. Особенности управленческого учета и аудита затрат в современных условиях / Т.В. Перелыгина, Н.А. Лытнева // Экономическая среда, – 2013. – №1(3) – с. 50-59.

15. Управління витратами підприємства : [навчальний посібник] / Ю.С. Погорелов, Л.М. Христенко, А.А. Алєйніков, Г.А. Макухін ; заг. ред Г.В. Козаченко. – Луганськ : Вид-во «Ноулідж», 2011. – 628 с.

16. Великий Ю.М, Управління витратами підприємства : [монографія] / Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. – 192 с.

17. Несвет В.И. К вопросу формирования концепции управления себестоимостью продукции / В.И. Несвет // Вісник економічної науки України. Науковий журнал. – Донецьк, – 2006. – № 1(9). – С. 109-111.

18. Скрипник М.І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням «директ-костингу» [Електронний ресурс] / Матеріали сайту Національної бібліотеки України ім. В. І. Вернадського / Наукова періодика України. - Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/portal/>

19. Черногор С.А. Синтез креативных подходов в решении практических системологических задач / С.А. Черногор // Философская мысль. – М., 2004. – № 5. – С. 68-81.

20. Воскобойников А.Э. Системные исследования: базовые понятия, принципы и методология / А.Э. Воскобойников // Информационный гуманитарный портал «Знание. Понимание. Умение». – 2013. – №6 (ноябрь — декабрь) (архивировано в WebSite).